



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722011/2017-17
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.711 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de março de 2023
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Exercício: 2013

CONTRATO DE “AFRETAMENTO”. ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. EXISTÊNCIA DE UM CONTRATO ÚNICO.

Na existência de dois contratos, um de afretamento de embarcação (‘unidade’) marítima e outro de prestação de serviços de exploração de petróleo, necessário, para fins tributários (no caso, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação), verificar qual a natureza dos pagamentos, tendo em vista a realidade fática, e não a formalidade dos contratos, uma vez que o fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável dos serviços contratados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2013

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO EMBASADA NOS MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento da Cofins, quando ambas as contribuições são exigidas em relação à mesma base fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso, vencido o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, que votou pelo conhecimento parcial, não conhecendo em relação ao contrato de n. 169. No mérito, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, vencida a Conselheira Tatiana Midori Migiyama (Relatora) e as Conselheiras Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em Exercício). Ausente a Conselheira Liziane Angelotti Meira, substituída pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra acórdão 3302-007.288, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Ano-calendário: 2013

Ementa:

*CONTRATO DE AFRETAMENTO. ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO
DOS CONTRATOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. SIMULAÇÃO.
EXISTÊNCIA DE UM CONTRATO ÚNICO.*

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de afretamento e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções, no caso concreto. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços, configurando a simulação praticada, vinculado à causa do negócio jurídico.

*SUPOSTA EXIGÊNCIA DA BIPARTIÇÃO PARA ADMISSÃO NO REGIME
DO REPETRO. DESCABIMENTO.*

A concessão do regime do REPETRO não respalda, nem tampouco exige, a bipartição dos contratos de prestação de serviços técnicos relacionados à exploração de petróleo.

BASE DE CALCULO. VALOR ANTES DA RETENÇÃO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza ISS e do valor das próprias contribuições.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013

Ementa: PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO EMBASADA NOS MESMOS FUNDAMENTOS. Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento da Cofins, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.”

Irresignado, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, alegando vício:

- De contradição ao atribuir a integralidade paga a título de contrato de afretamento como se prestação de serviços fosse, pois:
 - ✓ Uma vez que a fiscalização desacreditou o percentual estipulado pela embargante para os seus contratos de afretamento e serviços, caberia à autoridade lançadora ter procedido ao arbitramento, nos termos do art. 148 do CTN, o que, não tendo sido feito na origem e tendo sido reiterado na decisão embargada, atesta a improcedência da presente autuação;
 - ✓ É impossível que nem um real do que foi remetido pela embargante ao fretador estrangeiro da embarcação corresponda ao valor das embarcações afretadas, sobretudo quando se considera que tais embarcações possuem valores altíssimos
- De contradição inerente ao reconhecimento da modelagem prevista na Lei 13.586/17, pois seria contraditório a afirmação de que houve simulação para transfigurar um contrato único em dois contratos, de afretamento e de prestação de serviços;
- De omissão relativa à aplicação do artigo 100, parágrafo único do CTN;
- De omissão relativa à análise da exclusão do contrato 2050.0028827.07.2, celebrado com LONDON TOWER INTERNATIONAL DRILLING;
- De inovação da fundamentação.

Em despacho de embargos às fls. 48129 a 48134, os embargos de declaração opostos pelo contribuinte foram admitidos parcialmente para sanar a contradição entre a desconsideração do contrato de afretamento, ao entender trata-se de apenas um único contrato de prestação de serviços técnicos, e ao reconhecimento da aplicação dos percentuais previstos na Lei 13.043/14 como fundamento da artificialidade da bipartição, para sanar a omissão relativa à aplicação do art. 100, parágrafo único do CTN e para sanar a omissão relativa à análise da exclusão do contrato 2050.0028827.07.2, celebrado com LONDON TOWER INTERNATIONAL DRILLING, do lançamento.

Apreciados os embargos, o colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, acolheu parcialmente os embargos de declaração para sanar as omissões e a contradição apontadas, sendo que, por maioria de votos, foi mantida a decisão proferida no acórdão 3302-007.288, que negava provimento ao recurso.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Não há razões para se afastar o modelo de contratos coligados empregado, por meio do qual mantem-se a independência entre os negócios jurídicos, cujos efeitos, contudo, são interligados;
- Os contratos coligados, também denominados contratos conexos ou redes contratuais, traduzem uma pluralidade de negócios jurídicos, firmados de modo agregado para a realização de uma mesma operação econômica;
- Na coligação contratual ocorre a celebração de dois ou mais contratos autônomos, que guardam entre si um nexo de funcionalidade econômica, a propiciar a consecução de uma finalidade negocial comum. A vinculação entre os contratos coligados, contudo, não é capaz de lhes retirar a autonomia;
- No caso concreto, embora os contratos de afretamento e de prestação de serviços tenham sido firmados em instrumentos separados e com pessoas jurídicas distintas, são contratos que, por imposição da própria legislação do Repetro, foram unidos com dependência recíproca, de modo que a validade e eficácia de um está condicionado à validade e eficácia de outro;

- Diferentemente do aduzido pelo Acórdão recorrido, (a) mesmo grupo econômico, (b) direitos e obrigações recíprocos, (c) responsabilidade solidária, (d) vinculação dos contratos assinados na mesma data, (e) boletins de medição do afretamento, (f) rescisão dos contratos, (g) cossegurados em seguros de responsabilidade civil, (h) embarcação sobre o comando da Fretadora, (i) relação de pessoal especializado no afretamento e, finalmente, (j) maior preço pago ao afretamento (90%, 10%) não são, de nenhum modo, indicativos da artificialidade do contrato de afretamento, porquanto a execução simultânea e todas as demais vinculações decorrem da existência de contratos coligados, de modo a garantir a segurança e eficácia dos objetos negociais, sem os desnaturar como contratos autônomos e distintos.

Em despacho às fls. 48375 a 48385, foi dado seguimento parcial ao recurso interposto pelo sujeito passivo, apenas em relação às divergências quanto à:

- 1 - bipartição artificial entre os contratos coligados de afretamento e de prestação de serviços;
- 3 - dolo, fraude ou simulação na modelagem contratual amparada na legislação do REPETRO alocação de todo o valor do afretamento na base de cálculo da CIDE, e; e
- 4 - incidência das Contribuições Sociais na Importação PIS-Importação e Cofins-Importação.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- O recurso não deve ser conhecido;
- Se por um lado não é possível se considerar que toda bipartição contratual seja ilícita, também não é possível dizer que a Lei 13.586/2017 tornou toda bipartição feita dentro de seu percentual (80/20 e depois 65/35) lícita. A norma não possui caráter interpretativo ao ponto de estabelecer uma presunção de legalidade de contratos dentro de seus percentuais. Ela apenas

representou uma renúncia estatal, para contratos posteriores à vigência da norma, da cobrança de IRRF nas hipóteses que especifica;

- A nova legislação veio esclarecer que, não se tratando de norma interpretativa, o benefício fiscal não poderia interferir na cobrança de CIDE e PIS/COFINS;
- A partir de 2018, o percentual máximo de afretamento, aceito pela legislação para fruição do benefício fiscal de alíquota zero no IRRF é de 65%;
- Tratam-se de empresas que se reúnem para, artificialmente, criar uma separação contratual que apenas se destina ao afastamento da incidência tributária.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que o recurso deva ser conhecido, pois atendidos os requisitos do art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores. O que concordo com o exame de admissibilidade do recurso:

“[...]”

2.1 DIVERGÊNCIA (1) - BIPARTIÇÃO ARTIFICIAL ENTRE OS CONTRATOS COLIGADOS DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A decisão recorrida, após analisar a prova dos autos, concluiu que a conclusão a que chegou a Fiscalização a respeito da essência desses contratos está correta: a bipartição do contrato em "afretamento " e prestação de serviços - e também a sua coligação voluntária - é artificial, desnecessária, sem propósito.

Dito isso, e por tudo o que foi exposto, entendo que os contratos de afretamento e de prestação de serviços se confundiam, devendo ser considerados como únicos, correspondentes à prestação de serviços técnicos de pesquisa e exploração de petróleo e gás. Que as empresas contratadas estrangeiras e a brasileira atuavam de forma conjunta, solidária e contínua, prestando serviços técnicos, embora sob a forma de contratos distintos, segregados formalmente. Os contratos, porém, eram de fato vinculados, entrelaçados, amarrados, sem independência, o que demonstra que não havia afretamento autônomo. A bipartição dos contratos pela recorrente era puramente formal e deu-se unicamente com o intuito de evitar a incidência dos tributos.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-005.806 está assim ementado:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

REPETRO. BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO, POSSIBILIDADE.

Não há qualquer ilegalidade ou artificialidade no simples fato da empresa habilitada ao REPETRO contratar, separadamente, o afretamento de plataforma e a prestação do serviço de exploração de petróleo. Se existe planejamento tributário abusivo, este deve ser plenamente demonstrado na autuação.

BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. PLANEJAMENTO ABUSIVO. BASE DE CÁLCULO.

Caso comprovada a ocorrência de um planejamento tributário abusivo, a base de cálculo do lançamento não pode exceder ao valor comprovadamente desviado, de forma simulada, de um contrato para o outro.

A partir da análise da legislação que referiu e das provas constantes dos autos, o voto condutor da decisão concluiu que as conclusões da Autoridade Tributária mostram-se equivocadas quanto à incidência da CIDE nas remessas efetuados ao exterior a título de pagamento por afretamento:

- a) a alegação de artificialidade (simulação ou planejamento tributário abusivo) na bipartição dos contratos não restou comprovada no procedimento fiscal;
- b) a possibilidade de bipartição contratual está expressamente prevista na legislação do Repetro, sendo justamente o modelo construído pelo legislador para possibilitar que as empresas se utilizem deste regime aduaneiro especial;
- c) no âmbito do Repetro, o modelo de contratação de execução simultânea é compulsório, nos termos do tópico 4.2.5 do "Manual do Repetro / Repetro-Sped";
- d) o Repetro é regime que busca a desoneração tributária do setor petrolífero, finalidade desconsiderada pela Autoridade Tributária;
- e) a autuação não demonstrou que não ocorreu o afretamento, ou que a empresa estrangeira não existisse, ou a falta de capacidade operacional de alguma das empresas contratadas, ou divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado, ou que havia manipulação dos contratos com a finalidade de distribuir custos e receitas de forma a diminuir, fraudulentamente, a incidência dos tributos;
- f) para demonstrar que houve uma simulação, um conluio entre os contratantes, ou um planejamento tributário abusivo, de forma a tornar "artificial" a bipartição contratual, a Fiscalização deveria demonstrar que parte do valor global da empreitada, que deveria corresponder a pagamento pela prestação de serviços, foi pago através do contrato de afretamento, com o objetivo de evitar fraudulentamente a incidência de tributos. Entretanto, em todo o TVF, não se verifica a existência de provas deste deslocamento de receitas entre os contratos, muito menos da sua quantificação. Apesar de listar uma grande quantidade de cláusulas sob suspeição, o objetivo da Autoridade Fiscal é, nitidamente, tentar comprovar sua tese de que o contrato de serviços absorve o de afretamento, que não existiria de forma autônoma. Nenhuma destas cláusulas se presta a demonstrar que valores do contrato de serviços estariam sendo pago através do contrato de afretamento.

g) usar todo o valor do afretamento como base de cálculo para o lançamento significa concluir que o incentivo do Repetro não poderia ser utilizado pelo recorrente, sem qualquer base jurídica.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-005.920 teve ementa lavrada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NULIDADE. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA.

Segundo o Decreto nº 70.235 1972, que rege o processo de determinação e exigência de crédito tributário, com reconhecida estatura legal, são razões de nulidade apenas aquelas arroladas em seu artigo 59 (cerceamento do direito de defesa e incompetência da autoridade), com as condicionantes ali estabelecidas. Eventuais problemas em relação ao art. 10 do mesmo decreto, ou mesmo a outros artigos, não são por ele tratadas como nulidades, em análise sistemática do texto. Não evidenciado cerceamento de defesa, no caso, em função de alegada carência de fundamentação, resta improcedente a demanda por nulidade processual.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

REPETRO. BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE.

Não há qualquer ilegalidade ou artificialidade no simples fato da empresa habilitada ao REPETRO contratar, separadamente, o afretamento de plataforma e a prestação do serviço de exploração de petróleo. Se existe planejamento tributário abusivo, este deve ser plenamente demonstrado na autuação.

BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. PLANEJAMENTO ABUSIVO. BASE DE CÁLCULO.

Caso comprovada a ocorrência de um planejamento tributário abusivo, a base de cálculo do lançamento não pode exceder ao valor comprovadamente desviado, de forma simulada, de um contrato para o outro.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

REPETRO. BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE.

Não há qualquer ilegalidade ou artificialidade no simples fato da empresa habilitada ao REPETRO contratar, separadamente, o afretamento de plataforma e a prestação do serviço de exploração de petróleo. Se existe planejamento tributário abusivo, este deve ser plenamente demonstrado na autuação.

BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. PLANEJAMENTO ABUSIVO. BASE DE CÁLCULO".

Caso comprovada a ocorrência de um planejamento tributário abusivo, a base de cálculo do lançamento não pode exceder ao valor comprovadamente desviado, de forma simulada, de um contrato para o outro.

A decisão, debruçando-se sobre autuação decorrente de acusação fiscal de bipartição de contrato de prestação de serviços em contrato de afretamento, coligado a um contrato de prestação de serviços técnicos, celebrados entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, com percentual entre o custo do afretamento e dos serviços adotado artificialmente, de forma a reduzir o impacto da tributação, considerou que a presunção lançada pela Fiscalização para descaracterizar os contratos de afretamento não encontra respaldo na IN-RFB nº 844, de 2008, com redação dada pelas IN-RFB nº 1.070, de 2010, e IN-RFB nº 1.089, de 2010. Arrematou:

As cláusulas contratuais e demais documentos juntados ao processo, a meu ver, não levam à conclusão de que os contratos em questão não podem ser considerados isoladamente, mas são, isso sim, indícios de que poderia haver uma manipulação de valores entre os dois contratos.

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida.

As decisões recorridas e paradigmas laboram em face de contratos de afretamento e de prestação de serviços, cursados sob o Repetro, que foram alvo da acusação fiscal de bipartição artificial de contratos que, em sua essência, seriam exclusivamente de prestação de serviços.

E, enquanto as decisões recorridas assinalaram que a essência da contratação era a prestação de serviços, e que tal essência deveria prevalecer para fins de tributação pela Contribuição, as decisões paradigmáticas julgaram que a alegação de artificialidade (na bipartição dos contratos não restou comprovada no procedimento fiscal, sobretudo porque a possibilidade de bipartição contratual está expressamente prevista na legislação do Repetro, sendo justamente o modelo construído pelo legislador para possibilitar que as empresas se utilizem deste regime aduaneiro especial.

[...]

2.2 DIVERGÊNCIA (2) - DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO NA MODELAGEM CONTRATUAL AMPARADA NA LEGISLAÇÃO DO REPETRO

O voto condutor do Acórdão nº 3302-007.288, mesmo reconhecendo a existência no mundo jurídico da modelagem contratual adotada pelo recorrente, em virtude da Lei nº

13.586, de 2017, identificou a ocorrência de simulação para transfigurar um contrato único em contrato de prestação de serviço e de afretamento.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-005.806 (ementa suso reproduzida) entendeu não haver prova de simulação ou conluio entre os contratantes, nem de que houve planejamento tributário abusivo, de forma a tornar "artificial" a bipartição contratual. Para prová-lo, a Fiscalização deveria demonstrar que parte do valor global da empreitada, que deveria corresponder a pagamento pela prestação de serviços, foi pago através do contrato de afretamento, com o objetivo de evitar fraudulentamente a incidência de tributos. Entretanto, não verificou a existência de provas desse deslocamento de receitas entre os contratos, muito menos da sua quantificação.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-005.920 (ementa transcrita acima) não analisou imputação de ocorrência de circunstância qualificativa da infração.

Cotejo dos arestos confrontados

É impossível deduzir dissídio interpretativo entre as decisões recorridas e o Acórdão nº 3401-005.920, já que, neste último, não há manifestação expressa sobre o tema.

Por outro lado, cotejando as decisões recorridas com o Acórdão nº 3401-005.806, parece-me que há similitude básica bastante para o estabelecimento de base de comparação entre seus fundamentos.

E o dissídio jurisprudencial se evidencia quando se constata que, enquanto as decisões recorridas vislumbraram a ocorrência da circunstância qualificativa da infração simulação, o paradigma entendeu não haver prova de simulação ou conluio entre os contratantes.

Divergência comprovada em face do Acórdão nº 3401-005.806.

[...]

2.3 DIVERGÊNCIA (4) - INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NA IMPORTAÇÃO PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO

A decisão recorrida entendeu que, como a tese de afretamento como contratação autônoma foi afastada e ficou decidido que na verdade os contratos versam sobre prestação de serviço, não tem sustentáculo jurídico a alegação de não incidência do PIS e Cofins sobre importação, pois o fato gerador está previsto no art. 3º da Lei nº 10.865, de 2004.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-005.806 (ementa suso reproduzida) não se pronunciou sobre a matéria, na medida em que analisou caso de lançamento de ofício de CIDE-REM.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-005.920 (ementa transcrita acima)

A decisão, sufragando os argumentos recursais, concluiu não haver incidência de PIS/COFINS-Importação sobre as remessas ao exterior, tendo em vista que se trataria de prestação de serviços efetuada em território brasileiro, que não enseja o fato gerador de PIS/COFINS-Importação.

Cotejo dos arestos confrontados

Cotejando a decisão recorrida com o Acórdão nº 3401-005.920, parece-me que há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência argüida.

E o dissídio interpretativo do fato gerador de PIS/COFINS-Importação emerge quando se constata que, enquanto a decisão recorrida entende haver incidência dessas Contribuições nas remessas em questão, o paradigma, encampando os argumentos do recorrente, rechaça essa incidência.

Divergência comprovada em face do Acórdão nº 3401-005.920.”

Considerando que há similitude fática entre o aresto recorrido e os indicados como paradigma, adotando a impecável análise de admissibilidade, entendo que o recurso deva ser conhecido.

Ventiladas tais considerações, recorro as matérias conhecidas:

- 1 - bipartição artificial entre os contratos coligados de afretamento e de prestação de serviços;
- 3 - dolo, fraude ou simulação na modelagem contratual amparada na legislação do REPETRO alocação de todo o valor do afretamento na base de cálculo da CIDE, e; e
- 4 - incidência das Contribuições Sociais na Importação PIS-Importação e Cofins-Importação.

Quanto às matérias conhecidas, entendo assistir razão ao sujeito passivo. Ora, em relação a suposta artificialidade na bipartição dos contratos de afretamento de embarcações e de prestação de serviços de exploração de petróleo, vê-se que os modelos de contratos coligados refletem negócios jurídicos perfeitos, sendo independentes, ainda que interligados.

Fala-se em contratos coligados, pois, ainda que independentes e diversos uns dos outros, suportam uma única operação. Tal vinculação não afasta a autonomia de cada contrato. Frise-se o entendimento proferido pelo STJ, que atestou que o compromisso arbitral previsto apenas em um dos contratos poderia ser estendido ao outro, dada a relação de interdependência:

“RECURSOS ESPECIAIS. DIREITO CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. ARBITRAGEM. CONTRATOS COLIGADOS. CONFLITO DECORRENTE DE CONTRATOS DE “SWAP” COLIGADOS A CONTRATO DE ABERTURA DE CRÉDITO COM CLÁUSULA COMPROMISSÓRIA.

1. Controvérsia em torno da (a) extensão da eficácia do compromisso arbitral constante do contrato principal de abertura de crédito aos contratos de swap, em face da coligação negocial, e da (b) validade da formação da corte arbitral.

2. RECURSO ESPECIAL DE PARANAPANEMA S/A. CONTRATOS COLIGADOS. INTERPRETAÇÃO CONTRATUAL. PRINCÍPIO DA GRAVITAÇÃO JURÍDICA. ÔNUS SUCUMBENCIAIS. REVISÃO DO JULGADO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N.º 7/STJ.

2.1. Nos contratos coligados, as partes celebram uma pluralidade de negócios jurídicos tendo por desiderato um conjunto econômico, criando entre eles efetiva dependência.

2.2. Reconhecida a coligação contratual, mostra-se possível a extensão da cláusula compromissória prevista no contrato principal aos contratos de "swap", pois integrantes de uma operação econômica única.

2.3. No sistema de coligação contratual, o contrato reputado como sendo o principal determina as regras que deverão ser seguidas pelos demais instrumentos negociais que a este se ajustam, não sendo razoável que uma cláusula compromissória inserta naquele não tivesse seus efeitos estendidos aos demais.

(...)

(REsp 1639035/SP, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, TERCEIRA TURMA, julgado em 18/09/2018, DJe 15/10/2018)”

Ainda que as redes contratuais estejam vinculadas, há que se manter a independência e autonomia entre os contratados, eis que representam negócios jurídicos distintos e perfeitos.

No presente caso, recorda-se que, além de os contratos de afretamento e de prestação de serviços tenham sido firmados em instrumentos separados e com pessoas jurídicas distintas, são contratos que, por imposição da própria legislação do Repetro, estão unidos com dependência recíproca, de modo que a validade e eficácia de um está condicionado à validade e eficácia de outro. Porém, não se perde a individualidade, tendo, inclusive regras específicas; tampouco, representaria inexistência ou artificialidade de negócio jurídico.

Descaracterizar um negócio jurídico perfeito, considerando o contrato de afretamento – que efetivamente ocorreu, como prestação de serviços técnicos, ignoraria a própria cessão de plataformas, bem como traria veracidade equivocada de que os serviços poderiam ser prestados sem as referidas plataformas.

Quanto à alegação de os contratos terem sido firmados com pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, tem-se que a atuação em conjunto, de forma interdependente, é praxe na combinação de contratos completos em contratos coligados e diminui os riscos de inexecução do contrato de afretamento ou do contrato de prestação de serviços e, por conseguinte, os custos – exponenciais - da indústria de petróleo. Tal fato não deve ser tratada como simulação por conta disso. Ora, o próprio § 2º do art. 5º da IN RFB nº 844/2008 determina que a prestadora de serviço contratada pela concessionária também pode ser parte no contrato de afretamento, ou seja, a concessionária da exploração de petróleo poderia até mesmo celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos: um para o afretamento e outro para a prestação de serviços.

Reforçando, tem-se que a Lei 13.043/2014, ao alterar a Lei 9.481/97, para tratar da execução simultânea dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, admitiu expressamente a possibilidade de que estes contratos sejam celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si. Os limites percentuais lá estabelecidos, inclusive, só são aplicáveis justamente quando existir tal vinculação.

Cabe elucidar que o contrato de afretamento não é atividade meio e a prestação de serviços não é atividade fim. Não se aplica, no caso concreto, o princípio da gravitação jurídica, incidente na relação entre os contratos acessório e principal, pelo qual o acessório segue o principal, mas o que ocorre no contrato acessório não repercute no principal. São contratos distintos. A vinculação permitida legalmente não tem o condão de tornar a prestação de serviços contrato principal e o afretamento contrato acessório, pois, se o afretamento fosse mesmo acessório, inexistente o afretamento, deveria subsistir a prestação de serviços, já que o principal não segue o acessório, mas o contrário.

Caso queira se vincular mediante cláusula de rescisão de contrato, ou seja, sobre a rescisão do contrato de serviços ser base para a rescisão do contrato de afretamento, entende-se por óbvio que se trata-se de consequência natural da vinculação entre os contratos e a necessidade de sua execução simultânea, tendo em vista que a prestação de serviços não pode se dar sem a plataforma fretada, ao mesmo tempo que a plataforma de nada serve sem a prestação do serviço de perfuração.

Vê-se que, nesse caso, não se pode admitir que a estrutura dos contratos coligados seja afastada, invocando artificialidade ou simulação, sem indícios ou cálculo que pudessem comprovar tal ocorrência, bem como prova de que o sujeito passivo efetivamente agiu com dolo, fraude ou simulação na contratação e de que não houve cessão de plataformas. Não se pode ignorar que houve a cessão das plataformas e tratar toda a operação como sendo decorrente da prestação de serviço. Se assim fosse, deveria ter havido doação de plataforma então, eis que não há preço as vinculando.

Sabe-se que apenas com a comprovação da conduta de dolo, fraude ou simulação poderia levar a desconsideração dos negócios praticados, sendo que a mera presunção genérica não teria o condão para suportar a operação como artificial ou simulado.

A aparência de unidade contratual não é suficiente para tanto, mormente em se considerando a existência, também incontroversa nos autos, da figura dos contratos coligados.

No presente caso, assiste razão a recorrente quando traz que não houve comprovação de que os valores pagos a título de afretamento se refeririam à prestação de serviços ou que as receitas da prestação de serviços também estariam sendo deslocadas para a Fretadora ou, ainda, que a existência destes custos no contrato de afretamento indicaria que esta seria uma única operação prestação de serviços.

Ademais, não houve demonstração da vinculação dos custos com o fornecimento desse pessoal em relação aos custos totais do fretamento, e também em relação aos custos da prestadora de serviços, para identificar a sua relevância e até mesmo mensurar a base impositiva.

Quanto à acusação da autoridade fiscal de que a bipartição dos contratos, no percentual de 90/10, seria artificial, importa expor que não há que se falar em simulação, eis que seria mera adoção do modelo de contratos coligados, em que há a agregação de vários negócios para a viabilização de uma operação econômica.

Vê-se que os pagamentos foram destinados para as pessoas contratadas, inclusive não houve qualquer indício ou prova de suposto aporte financeiro realizado pela fretadora estrangeira com o evidente propósito de cobrir despesas/custos com serviços de operação prestados pela empresa brasileira de navegação a ela vinculada.

Quanto aos parâmetros de avaliação do que seria uma proporção razoável entre esses contratos, há que se recordar o art. 1º da Lei nº 9.481/97, com redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017. Pela exposição de motivos da lei ordinária, atesta-se que os percentuais foram estabelecidos de forma a considerar o usualmente praticado internacionalmente.

Para plataformas de petróleo (inciso I, embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga), foi estabelecido que o percentual do afretamento, sobre

o valor global dos dois contratos, poderia alcançar até 95%, sendo 85% de imediato e mais 10% mediante Ato do Ministro de Estado da Fazenda. Mesmo com a redução destes percentuais a partir de 01/01/2018, ainda poderia ser estabelecida uma proporção com até 80% do valor total dos contratos unicamente para o contrato de afretamento, o que não é tão distante dos percentual de 90% calculado em fiscalizações anteriores. No presente caso, os custos de manutenção e operação das embarcações afretadas justificam a proporção dos valores dos contratos (90%-10%), que reflete a prática internacional

Não há que se falar em aplicação retroativa também da Lei nº 13.043/2014, conforme decidido pela 14ª Vara da Justiça Federal de Brasília que, em decisão favorável à própria recorrente, no processo 004018575.2015.4.01.340, anulou auto de infração em que se buscava o lançamento de CIDE.

E, relativamente ao REPETRO, por ocasião do fato gerador, a legislação condicionava a sua efetiva fruição à habilitação da pessoa jurídica, que poderia ser tanto aquela contratada pela PETROBRAS em afretamento por tempo como aquela contratada em prestação de serviços de exploração de petróleo. A habilitação é feita pela própria RFB, mediante análise dos contratos coligados de afretamento e de prestação de serviços. O que seria estranho a autoridade fiscal atestar a existência autônoma do contrato de afretamento – contratos coligados e independentes e, posteriormente, alegar a inexistência do contrato de afretamento. E fato é que houve a importação de bens destinados às atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e gás natural com suspensão total do tributos incidentes, mediante contrato de afretamento firmado com empresa sediada no exterior.

Prudente trazer que a bipartição contratual exigida pela legislação do REPETRO foi observada, não se admitindo que nenhum dos elementos apresentados pela Fiscalização seja capaz de comprovar que, na realidade material da execução dos contratos, a bipartição teria sido artificial.

Quanto à impossibilidade da inclusão de todo o valor do afretamento na base de cálculo do PIS e da Cofins importação, é de se trazer que, ainda que se considere que a segregação contratual foi artificial – o que entendo que não – não é possível admitir que, com base em contrato de afretamento, tenha ocorrido a suspensão total do tributos incidentes na importação de bens e, a um só tempo, desconsiderar o contrato de afretamento para incluir todo o valor desse contrato na base de cálculo da PIS/COFINS-Importação. Senão, estaria ignorando a própria habilitação ao REPETRO atestada pela autoridade fiscal. Ora, o incentivo existe com a habilitação da recorrente.

Por fim, no tocante à não incidência de PIS e Cofins-importação, vê-se que, no que tange à entrada de bens no território nacional, o artigo 8º da Lei 10.865/04, com a redação dada pela Lei 10.941/04, determina a aplicação de alíquota zero. Eis:

Art. 6º. Os arts. 8º, 9º, 14-A, 15, 17, 28, 40 e 42 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 8.º

(...)

§ 14. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a alugueis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa.

Indevida, assim, a exigência de PIS/COFINS-Importação, vez que o afretamento não se enquadra nas hipóteses de incidência da norma e, ainda que se considere que tenha ocorrido prestação de serviços não houve mensuração do valor trabalhada pela fiscalização.

Vê-se que tais matérias não são novas nesse colegiado - o que antecipo por manifestar minha concordância com as alegações do sujeito passivo. Proveitoso fazer menção ao impecável voto da nobre conselheira Vanessa Marini Cecconello constante do acórdão 9303-008.340, que tratou da mesma situação envolvendo o mesmo sujeito passivo. Peço licença para transcrever parte de seu voto:

“[...]

No que tange à base legislativa, o lançamento foi amparado pela Fiscalização, dentre outros, no **art. 1º da Lei n.º 9.481/97**, dispositivo cuja interpretação suscitou a divergência trazida pela Contribuinte e que à época dos fatos (ano-calendário de 2009) possuía a seguinte redação:

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

I - receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenha sido aprovadas pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias.

[....]

Posteriormente, referida norma foi alterada pelas Leis n.ºs 13.043/2014 e 13.586/2017, reforçando a correção do procedimento adotado pela Contribuinte, bem como ser improcedente o argumento da bipartição artificial dos contratos.

Nessa esteira, o art. 106 da Lei n.º 13.043/2014 acrescentou ao art. 1º da Lei n.º 9.481/97 parágrafos de cujos enunciados extrai-se a hipótese da execução simultânea dos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviços, relacionados à prospecção e exploração do petróleo ou gás natural, celebradas com pessoas jurídicas vinculadas entre si. O dispositivo passou a ter, então, a seguinte redação, in verbis:

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 10.12.97)

I - receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos

de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

II - comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior;

III - valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

a) em decorrência de despesas com pesquisas de mercado, bem como aluguéis e arrendamentos de stands e locais para exposições, feiras e conclaves semelhantes, inclusive promoção e propaganda no âmbito desses eventos, para produtos e serviços brasileiros e para promoção de destinos turísticos brasileiros; (Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)

b) por órgãos do Poder Executivo Federal, relativos à contratação de serviços destinados à promoção do Brasil no exterior; (Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)

IV - valores correspondentes a operações de cobertura de riscos de variações, no mercado internacional, de taxas de juros, de paridade entre moedas e de preços de mercadorias (hedge);

V - valores correspondentes aos pagamentos de contraprestação de arrendamento mercantil de bens de capital, celebrados com entidades mercantil de bens de capital, celebrados com entidades domiciliadas no exterior;

VI - comissões e despesas incorridas nas operações de colocação, no exterior, de ações de companhias abertas, domiciliadas no Brasil, desde que aprovadas pelo Banco Central do Brasil e pela Comissão de Valores Mobiliários;

VII - solicitação, obtenção e manutenção de direitos de propriedade industriais, no exterior;

VIII - juros decorrentes de empréstimos contraídos no exterior, em países que mantenham acordos tributários com o Brasil, por empresas nacionais, particulares ou oficiais, por prazo igual ou superior a quinze anos, à taxa de juros do mercado credor, com instituições financeiras tributadas em nível inferior ao admitido pelo crédito fiscal nos respectivos acordos tributários;

IX - juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocações no exterior, previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive comercial papers, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 meses;

X - juros de desconto, no exterior, de cambiais de exportação e as comissões de banqueiros inerentes a essas cambiais;

XI - juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações.

XII - valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para o exterior pelo exportador brasileiro, relativos às despesas de armazenagem, movimentação e transporte de carga e emissão de documentos realizadas no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)

§ 1º Nos casos dos incisos II, III, IV, VIII, X, XI e XII do caput deste artigo, deverão ser observadas as condições, as formas e os prazos estabelecidos pelo Poder Executivo. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 2º Para fins de aplicação do disposto no inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação sobre o valor total dos contratos dos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

I - 85% (oitenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017) (Produção de efeito)

II - 80% (oitenta por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017) (Produção de efeito)

III - 65% (sessenta e cinco por cento), quanto aos demais tipos de embarcações. (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017) (Produção de efeito)

§ 3º Para cálculo dos percentuais a que se referem os §§ 2º, 9º e 11 deste artigo, o contrato celebrado em moeda estrangeira deverá ter os valores contratados convertidos para a moeda nacional pela taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data da apresentação da proposta pelo fornecedor, que é parte integrante do contrato.

§ 4º Na hipótese de repactuação ou reajuste dos valores de quaisquer dos contratos, as novas condições deverão ser consideradas para fins de verificação do enquadramento do contrato de afretamento ou aluguel de embarcação marítima nos limites previstos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

§ 5º Para fins de verificação do enquadramento das remessas de afretamento ou aluguel de embarcação marítima nos limites previstos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo, deverão ser desconsiderados os efeitos da variação cambial. (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

§ 6º A parcela do contrato de afretamento ou aluguel de embarcação marítima que exceder os limites estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), exceto nos casos em que a remessa seja destinada a país ou dependência com tributação favorecida ou em que o fretador, arrendante ou locador de embarcação marítima seja beneficiário de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, hipóteses em que a totalidade da remessa estará sujeita à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

§ 7º Para efeitos do disposto nos §§ 2o, 9o e 11 deste artigo, a pessoa jurídica fretadora, arrendadora ou locadora de embarcação marítima sediada no exterior será considerada vinculada à pessoa jurídica prestadora do serviço, quando: (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

I - for sua matriz, filial ou sucursal; (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

II - a participação societária no capital social de uma em relação à outra a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1o e 2o do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

III - ambas estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017) (Produção de efeito)

IV - em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, desde que a soma das participações as caracterize como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; ou (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017) (Produção de efeito)

V - for sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação em vigor, em qualquer empreendimento. (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017) (Produção de efeito)

§ 8o Ato do Ministro de Estado da Fazenda poderá elevar em até dez pontos percentuais os limites de que tratam os §§ 2o, 9o e 11 deste artigo, com base em estudos econômicos.

§ 9o A partir de 1o de janeiro de 2018, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte, na hipótese prevista no § 2o deste artigo, fica limitada aos seguintes percentuais: (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

I - 70% (setenta por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

II - 65% (sessenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

III - 50% (cinquenta por cento), quanto aos demais tipos de embarcações. (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

§ 10. O disposto nos §§ 2o e 9o deste artigo não se aplica às embarcações utilizadas na navegação de apoio marítimo, definida na Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, vedada, inclusive, a aplicação retroativa do § 2o deste artigo em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

§ 11. Para fins de aplicação do disposto no inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de

embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço relacionados às atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento e regaseificação de gás natural liquefeito, celebrados entre pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto de renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação do percentual de 60% (sessenta por cento) sobre o valor total dos contratos. (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

§ 12. A aplicação dos percentuais estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo não acarreta a alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (Cide) de que trata a Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), de que trata a Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004. (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

(grifou-se)

Com a inserção do §2º, art. 1º da Lei n.º 9.481/97 acima transcrito, ficou reconhecida na legislação a normalidade da contratação simultânea de empresas vinculadas de afretamento de embarcação destinada à prospecção e exploração de petróleo, e de prestação de serviços relacionados à prospecção de petróleo e gás.

Nesse ponto, entende-se pertinente a transcrição da lição de Marcus Lívio Gomes e Fábio Fraga¹ ao tratarem do tema dos contratos de afretamento, que claramente trazem qual foi o intuito de criação da referida legislação pelo Governo Federal, evidenciada pela discussão empreendida no Congresso Nacional, quando da aprovação da MP n.º 1.563/97, convertida na Lei n.º 9.481/97, afirmando os congressistas que se tratava de fundamental adequação da legislação concentrada e moderna de inserção na diminuição do custo Brasil. O governo, portanto, tinha plena consciência de que estava abrindo mão de uma arrecadação significativa com o objetivo maior de atrair investimentos estrangeiros para o país.

Ao tratar mais especificamente dos contratos relacionados às atividades de exploração e produção de petróleo, acrescentam referidos autores serem os instrumentos contratuais divididos em dois: "[...] i) contrato de afretamento, entre a operadora nacional e a proprietária da unidade, situada no exterior; e ii) contrato de prestação de serviços entre a operadora nacional e a empresa brasileira." Nessa esteira, ao tratarem da tributação incidente (ou não) sobre referidas operações, sustentam, ainda, que:

"No caso do contrato de afretamento, não há a incidência do imposto de renda retido na fonte, em virtude da aplicação da alíquota zero prevista no art. 1º da Lei n.º 9.481/97, conforme visto acima. Não há, ainda, a tributação pela CIDE por não haver a prestação de serviços exigida no fato gerador do art. 2º, §2º, da Lei 10.168/2000. E, por último, também não ocorre a tributação pelo PIS/COFINS, seja pela alíquota zero prevista no art. 8º, §14, da Lei nº 10.865/2004, seja por não caracterizar serviço e, portanto, não estar incluído no fato gerador do art. 3º, II, da mesma Lei n.º 10.865/2004."

¹ FRAGA, Fábio. GOMES, Marcus Lívio. A Tributação dos Contratos de Afretamento na Indústria do Petróleo. In: A Tributação na Indústria do Petróleo e do Gás Natural/ Marcus Lívio Gomes, Ricardo Lodi Ribeiro, coordenadores. p. 15-46. São Paulo: Almedina, 2016.

[...]

No caso dos autos, a Fiscalização e o acórdão recorrido consideraram que houve a bipartição artificial dos contratos apoiando-se também em indícios de que o contrato de afretamento envolvia "grandes valores" (cerca de 90% da soma dos dois contratos firmados), enquanto o contrato de prestação de serviços celebrado no país previa pagamentos da ordem de apenas 10%.

Com a leitura dos incisos I a III, do §2º do art. 1º da Lei n.º 9.481/97, conclui-se que a premissa adotada com relação aos percentuais não foi a mais adequada, tendo em vista que a própria legislação previu a aplicação de alíquota zero do IRF quando o valor pago pelo afretamento corresponder a 85% do total das duas contratações, para os casos de afretamento de plataforma; e nos percentuais de 80% e 20%, nas hipóteses em que a embarcação afretada for navio-sonda. Demonstrou o legislador entender que as proporções são razoáveis, ficando demonstrado que o custo do afretamento efetivamente excede em muito àquele da prestação de serviços, inclusive pelos elevados valores das embarcações afretadas.

Além disso, há previsão expressa na nova redação do dispositivo em comento de que poderão ser elevados os percentuais em até 10%, com base em estudos econômicos, por meio de ato do Ministro de Estado (§8º), elucidando que até mesmo a proporção de 95% referente ao contrato de afretamento - plataformas e de 90% - para os navios-sonda, enquadra-se no limite da razoabilidade.

A alegação de desnaturação dos pactos em razão da impossibilidade de aplicação retroativa da referida norma também não se sustenta, isso porque anteriormente, a Instrução Normativa RFB nº 941/2009, amparava a contratação estabelecida pela Recorrente, conforme bem apontado em voto vencedor, da lavra da Ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, nos autos do processo n.º 10872.720152/2016-92, cujo julgamento resultou no Acórdão n.º **3301-004.592**, do qual se extrai a seguinte passagem:

[...]

A acusação fiscal fundamenta-se nos seguintes pilares: a) a contratação segregada entre afretamento e prestação de serviços é indevida, uma vez que o afretamento seria parte indissociável da prestação de serviços; b) a contratação segregada entre afretamento e prestação de serviços é artificial, pois a empresa contratada para prestar os serviços não possuiria capacidade operacional para esse fim e c) o negócio jurídico teria o único objetivo de afastar a tributação, através do enquadramento na norma que instituiu benefício de alíquota zero.

Por sua vez, o acórdão primoroso da DRJ foi construído sobre os seguintes pilares:

I- Quanto à contratação segregada entre afretamento e prestação de serviços, não há falar-se em contratação indevida, porquanto a IN RFB nº 941/2009 já a admitia.

II- Necessária verificação da existência de elementos que evidenciam haver abusividade na contratação segregada, ou seja, análise da prova de que a empresa teria executado planejamento tributário abusivo para escapar da incidência tributária de maneira dissimulada. Conclui ao final que não houve a abusividade por parte da empresa.

III- Afasta um a um dos pontos em que se fundamentou a autoridade fiscal, para concluir pela licitude da conduta da empresa: "(i) a previsão de serviços no

contrato de afretamento é a prova de que, na realidade, não se trata de afretamento; (ii) a falta de capacidade operacional das empresas contratadas para a prestação de serviços evidencia a artificialidade da contratação; e (iii) a desproporção observada entre os valores pagos a título de afretamento e de prestação de serviços, viabilizada pela contratação envolvendo pessoas vinculadas, é o indício final que caracteriza uma “manobra dissimuladora utilizada para retirar receitas do campo de incidência dos tributos”.”

Assim, considerando que:

a) A conduta da Recorrida de celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, estava amparada pela legalidade, mesmo antes da Lei nº 13.043/2014.

b) A validade do planejamento é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, é perfeitamente possível e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação.

c) Para que haja simulação que legitime a desconsideração do negócio jurídico, é necessário: (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco.

d) O lançamento tributário com a desconsideração do negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a suposta “real” operação, deve estar acompanhado de provas cabais dos fatos nele constituídos.

e) Não logrou êxito a fiscalização em comprovar a abusividade na contratação segregada.

f) Os temas foram abordados no voto condutor da DRJ de forma minuciosa.

Por conseguinte, nos termos do art. 57, § 3º, do RICARF, com redação a Portaria nº 329/2017 e do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, adota-se como razões de decidir, os fundamentos do acórdão nº 07-39.244 da 3ª Turma da DRJ/FNS, verbis:

Em análise à defesa referente à acusação de que a contratação segregada do afretamento em relação à prestação de serviços seria, por si só, indevida, entendo que assiste razão à Impugnante. Em outras palavras, entendo que a contratação segregada do afretamento em relação à prestação de serviços encontra amparo na legislação tributária do País, inclusive à época dos fatos abrangidos pelo lançamento.

Conforme restou claro, a Autoridade Fiscal entendeu que a segregação dos contratos é indevida haja vista que “o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados”, de modo que “trata-se de uma só contratação, cujo fundamento econômico é o serviço de produção de petróleo de petróleo e gás natural”.

Em sua extensa e bastante didática defesa, a Contribuinte esclareceu a natureza diversa e o objeto próprio de cada um dos contratos – de afretamento e de prestação de serviços de operação e manutenção (O&M) –, que justificam a celebração de contratos coligados (e não um único contrato de prestação de

serviços abrangendo a disponibilização da unidade flutuante). Depois, demonstrou que há razões para que a contratação seja realizada com empresas vinculadas entre si, e também que é natural que haja cláusulas contratuais recíprocas entre contratos coligados.

A Contribuinte também esclareceu que a existência de certos serviços não desnatura o contrato de afretamento por tempo, embora aqui há que se registrar a confusão que existe entre a denominação prevista nos contratos (“afretamento a casco nu” – Bare Boat Charter) e a essência de “afretamento por tempo”, ou time charter, que neles é encontrada e, inclusive, reconhecida diversas vezes na própria peça impugnatória. A eventual consequência dessa confusão entre a denominação do contrato e sua essência será objeto de análise mais adiante neste mesmo Voto.

Voltando à questão da legalidade do arranjo contratual utilizado, da mesma forma que a Impugnante, entendo que a própria Receita Federal, mesmo antes de 2011, já considerava legítima a coexistência de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, pois nas suas Instruções Normativas expressamente admite a celebração de contratos dessa natureza por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás, inclusive quando as contrapartes são pessoas jurídicas vinculadas, conforme passo a demonstrar.

Para esclarecer esse ponto, cumpre recuperar a legislação do REPETRO.

Com amparo no parágrafo único do art. 79 da Lei nº 9.430, de 1996, o Presidente da República editou o Decreto nº 3.161, de 1999, instituindo o REPETRO, nos seguintes termos:

[...]

Embora o Decreto instituidor do REPETRO não tenha sido acima reproduzido na íntegra, há que se registrar que nele apenas se conferiu as linhas gerais dos benefícios abrangidos pelo regime. E, como restou claro na transcrição acima, ele delegou à Secretaria da Receita Federal a expedição de normas estabelecendo a disciplina do regime.

Em obediência ao comando contido no Decreto instituidor do REPETRO, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 112, de 1999, abaixo reproduzida na parte pertinente ao que aqui se pretende demonstrar:

[...]

Como se nota, a Instrução Normativa SRF nº 112, de 1999, foi o primeiro ato normativo que identificou os possíveis beneficiários do REPETRO. Naturalmente, havia previsão de que a concessionária autorizada a exercer as atividades de pesquisa ou produção de petróleo e gás natural poderia requerer o enquadramento no regime (art. 10, § 1º). Mas, além da concessionária, a IN SRF nº 112, de 1999, deixou claro que a pessoa jurídica subcontratada pela concessionária para executar as atividades de pesquisa ou produção de petróleo ou gás natural também poderia requerer o enquadramento no regime (art. 6º, § 2º).

De qualquer forma, como restou bem claro nesse primeiro ato normativo que disciplinou o acesso ao REPETRO, somente poderia se enquadrar como beneficiária do regime a pessoa jurídica que estivesse diretamente envolvida com as atividades de pesquisa ou produção de petróleo e gás natural, fosse ela a própria concessionária ou a pessoa jurídica por ela subcontratada para exercer essas atividades.

Nessa Instrução Normativa SRF nº 112, de 1999, também é importante notar que no § 2º do seu art. 10 havia a primeira referência que se fez na legislação do REPETRO a “embarcação estrangeira”. Nota-se que se trata, apenas, da especificação de uma condição adicional relacionada à embarcação passível de ser abrangida pelo REPETRO, importada por pessoa jurídica beneficiária do regime.

Nesse caso, antes de importar embarcação estrangeira, a beneficiária do regime deveria providenciar autorização, expedida pelo Ministério da Marinha, para que a referida embarcação pudesse operar no mar territorial brasileiro. Nada além disso.

[...]

Apenas com a alteração promovida pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009, a Instrução Normativa RFB nº 844, de 2008, passou a se referir expressamente aos contratos de afretamento. E o mais importante é notar que, com essa alteração, a Receita Federal expressamente admitiu que a mesma pessoa jurídica contratada pela concessionária para a prestação de serviços pudesse providenciar o fornecimento de bem necessário a essa execução, amparado em contrato de afretamento distinto do contrato de serviços, desde que tivessem execução simultânea. Trata-se da previsão contida no § 3º do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 844, de 2008, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009:

[...]

Ou seja, com esse § 3º incluído no art. 5º da IN RFB nº 844, de 2008, pela IN RFB nº 941, de 2009, a própria Receita Federal admitiu que a concessionária da exploração de petróleo pudesse celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos, um para o afretamento e outro para a prestação de serviços.

[...]

Importante referir que em seu art. 3º, a Lei nº. 13.586/2017 (que alterou o art. 1º da Lei nº 9.481/97), previu a aplicação dos percentuais dos §§ 2º e 12º do art. 1º da Lei 9481/97, aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, hipótese na qual se enquadra os presentes autos. Pertinente a transcrição do verbete:

Art. 3º Aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, aplica-se o disposto nos §§ 2º e 12 do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e a pessoa jurídica poderá recolher a diferença devida de imposto sobre a renda na fonte, acrescida de juros de mora, no mês de janeiro de 2018, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício.

§ 1º Para fazer jus ao tratamento previsto no caput deste artigo, a pessoa jurídica deverá comprovar a desistência expressa e irrevogável das ações administrativas e judiciais que tenham por objeto os débitos de que trata este artigo e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se fundem as referidas ações.

§ 2º A desistência de que trata o § 1º deste artigo poderá ser parcial, desde que o débito objeto da desistência seja passível de distinção dos demais débitos discutidos no processo administrativo ou judicial.

§ 3º É facultado o pagamento do débito consolidado de que trata o caput deste artigo em até doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, e a primeira parcela será vencível em 31 de janeiro de 2018 e as demais, no último dia útil dos meses subsequentes.

§ 4º As parcelas a que se refere o § 3º deste artigo serão acrescidas de juros equivalentes:

I - à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir de 1º de fevereiro de 2018 até o último dia do mês anterior ao do pagamento; e

II - de 1% (um por cento), no mês do pagamento.

§ 5º Na hipótese de incorporação, de fusão ou de cisão ou de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação, as parcelas vincendas devem ser pagas até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

§ 6º A extinção da ação nos termos do disposto no § 1º deste artigo dispensa o pagamento de honorários advocatícios sucumbenciais.

§ 7º O disposto no caput deste artigo não se aplica às embarcações utilizadas na navegação de apoio marítimo, definida na Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, as quais se encontram expressamente excepcionadas do disposto nos §§ 2º e 9º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, conforme o disposto no § 10 do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997.

(grifou-se)

De outro lado, a possibilidade de execução simultânea dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, sem que isso se caracterize em bipartição artificial dos contratos com o intuito de se furar à tributação, vem reconhecida nas **Soluções de Consulta Cosit n.º 225/2014** (elaborada antes da publicação da Lei nº 13.043/14) e **12/2015** (proferida na vigência da Lei nº 13.043/14), ambas confirmando a correção da conduta da Contribuinte.

Da **Solução de Consulta Cosit n.º 225/2014**, são extraídas importantes conclusões acerca da validade dos negócios jurídicos efetuados pela Recorrente:

(i) o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda está sujeito à alíquota zero do IRRF;

(ii) reconhece que a contratação dos navios-sonda para operação no Brasil dar-se-á por meio de dois contratos distintos: contrato de afretamento e contrato de prestação de serviços, sendo o primeiro celebrado entre a empresa domiciliada no exterior e uma empresa brasileira da área de petróleo e gás; e o segundo, contrato de prestação de serviço para operação do navio sonda, será efetuado entre a empresa brasileira da área de petróleo e gás e uma empresa operadora brasileira;

(iii) assume a premissa de que as empresas são livres para administrar seus negócios e realizarem contratações de modo a otimizar as suas operações e a obtenção de lucros, desde que observados os limites da lei, e conclui que, em princípio, não se vislumbra nenhum óbice à contratação em separado, de empresas distintas, uma para afretamento do bem e outra para a sua operação.

A **Solução de Consulta Cosit nº. 12, de 09/02/2015**, emitida à luz da Lei n.º 13.043/14, por sua vez, reiterou as conclusões da Solução de Consulta Cosit nº 225/14, bem como deixou de fazer a ressalva relativa à possibilidade de o Fisco descaracterizar os negócios jurídicos celebrados pela Contribuinte no caso de desproporção da remuneração e de ausência de propósito negocial. Também consigna que o entendimento nela esposado aplica-se aos **contratos celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si**, quando a fretadora estrangeira e a prestadora de serviços domiciliada no Brasil pertencerem ao mesmo grupo econômico. A solução de consulta foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

EMENTA: AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS SEMISSUBMERSSÍVEIS POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO DE IRRF SOBRE OS VALORES REMETIDOS PARA O EXTERIOR.

O pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de plataforma semissubmersível está sujeito à alíquota zero do IRRF. A parcela relativa ao contrato de afretamento estará limitada à 80% do valor global do contrato, quando houver execução simultânea de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si.

DISPOSITIVOS LEGAIS: inciso I do art. 1º e inciso II do § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e inciso I do art. 691 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999).

(grifou-se)

Com a publicação das Soluções de Consulta, portanto, a Administração mais uma vez legitimou a possibilidade de bipartição dos contratos, corroborando a razoabilidade da forma contratual no tipo específico da demanda e sua indevida descaracterização dos contratos de afretamento. Essa foi a conclusão que também prevaleceu no julgamento do processo n.º 16682.721161/2012-91, idêntico ao dos presentes autos, tratando da exigência do IRRF, emergindo o Acórdão n.º **2401-005.149**, de relatoria da nobre Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, in verbis:

[...]

Pois bem. Inicialmente, ante a desconsideração por parte da fiscalização da natureza dos contratos de afretamento, há de se fazer uma análise do fato conhecido e comprovadamente existente (pagamentos em favor de empresas estrangeiras a título de afretamento de plataformas) e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (pagamentos a empresas estrangeiras por prestação de serviços técnicos). Deve ser verificado se os parâmetros adotados pela fiscalização configuram indícios para a artificialidade dos contratos, sua descaracterização e a absorção dos afretamentos pelos contratos de prestação de serviços.

Conforme se constata do TVF, a razão para que a fiscalização entendesse que existia uma artificialidade nos contratos de afretamento e os considerasse como de prestação de serviço técnico foi a coligação dos contratos de afretamentos com os de prestação de serviços por empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e o percentual adotado nos contratos relativos ao afretamento.

A acusação fiscal constatou que os contratos firmados pela Petrobras para obtenção de unidade de pesquisa e exploração de petróleo/gás, inserem-se em uma estrutura complexa de contratos interligados envolvendo empresas nacionais e estrangeiras, no entanto entendeu ser artificial a relação percentual entre o custo do afretamento e dos serviços adotados.

[...]

Notoriamente, os contratos que ensejaram a exigência fiscal ora em debate foram firmados pela Petrobras através de contratos distintos, porém coligados, pela própria natureza e complexidade do negócio e dos objetos contratuais. O fato da pessoa jurídica que faz o afretamento pertencer ao mesmo grupo econômico da pessoa jurídica que faz a prestação de serviços não caracteriza, por si só, simulação ou abuso de direito, pela própria liberdade de contratar, conforme disciplinado no Código Civil:

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

Nesse diapasão, os chamados contratos coligados são dependentes entre si, embora preservem sua autonomia. Segundo Maria Helena Diniz:

[...]

Dessa forma, o fato de haver necessidade de serem executados simultaneamente contratos de afretamento e de prestação de serviços (fls. 15.257/15.335), de nenhum modo traz indicativo de inexistência ou artificialidade de negócio jurídico, mas tão somente da existência de contratos coligados de modo a garantir a segurança e eficácia dos objetos negociais sem os desnaturar como contratos distintos.

Conforme bem destacou a Recorrente em razões recursais (fls. 16024/16025):

Quando a Recorrente forma tais contratos de afretamento (seja casco nu ou a tempo) a ela é transferido o direito de utilizar as embarcações nessas finalidades econômicas (gestão comercial).

Desse modo, poderia perfeitamente a Recorrente exercer tais atividades de forma direta – utilizando-se de seus próprios técnicos, empregados ou autônomos por ela remunerados – ou de forma indireta – mediante contratação de empresa especializada, como ocorreu no caso concreto.

Essa empresa especializada pode ser terceira pessoa ou mesmo o próprio fretador, mas os contratos serão sempre diversos: o primeiro de afretamento (a casco nu ou por tempo envolvendo serviços náuticos) e o segundo de prestação de serviços.

Assim, seja qual for a forma pela qual a Recorrente exerça a gestão comercial da embarcação, é absolutamente incabível e equivocado sustentar que o

afretamento faz parte de um serviço que a Recorrente desenvolve para si mesma – diretamente ou de forma terceirizada.

Prova disso é que se a Recorrente estivesse desenvolvendo a gestão comercial de forma direta, com técnicos seus empregados, o contrato de prestação de serviços com a empresa nacional inexistiria e nem por isso o contrato de afretamento perderia efeito ou deixaria de ser necessário, tudo a evidenciar a sai absoluta autonomia em relação a esse outro contrato ao qual a fiscalização pretende assimilá-lo, fundi-lo ou integrá-lo.

A caracterização de contrato de afretamento como sendo de prestação de serviços técnicos, por presunção, sem trazer motivação sólida e prova robusta e adequada da acusação, de modo a afastar a autonomia dos contratos e a liberdade na gestão dos negócios da empresa, não pode prevalecer.

O lançamento foi efetuado tomando como base a totalidade dos valores remetidos ao exterior a título de afretamento das embarcações como se não existissem referidos contratos e sem comprovação de ausência de propósito negocial. Sendo assim, estar-se-ia afirmando que foram cedidas plataformas sem pagamento de qualquer valor, ou que os serviços poderiam ser realizados sem a plataforma.

Não verifico base fática e legal para se considerar 100% (cem por cento) do valor do afretamento como prestação de serviços técnicos. O fato dos contratos terem sido pactuados com empresas do mesmo grupo não autorizaria essa presunção. Da mesma forma, a existência de cláusulas contratuais estabelecendo a vinculação dos contratos de afretamento e de prestação de serviços não transformaria todos os valores pagos em prestação de serviços técnicos remetidos ao exterior.

Tendo em vista que a constituição do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, não pode a fiscalização lançar mão de presunções, sem autorização em lei, para a cobrança de tributo. A complexidade do negócio jurídico envolvido demandaria da autoridade Fiscal uma análise mais aprofundada da ocorrência do fato gerador para se chegar à conclusão de que os valores remetidos ao exterior decorreram da prestação de serviços e não do pagamento dos afretamentos. A vinculação na execução simultânea de contratos de afretamento e de prestação de serviços é perfeitamente legítima e não autoriza a desconsideração dos contratos pactuados da forma como efetivada no lançamento.

No caso em apreço constata-se que a presunção lançada pela fiscalização para descaracterizar os contratos de afretamento não encontra respaldo na Lei nº 9.481/97, com as alterações estabelecidas pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, que trouxe em seu bojo a bipartição de contratos como consequência natural do negócio jurídico, conforme se destaca:

[...]

Conforme se vê do diploma legal, no caso de execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos

contratos, a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga, podendo referido percentual ser elevado em até 10 % (dez por cento).

Referida lei apenas corroborou situação já existente em face de negócios jurídicos firmados em que envolviam a prospecção e exploração de petróleo em águas profundas no mar, por envolver afretamento de plataforma de custos elevadíssimos, equipadas com tecnologia específica para a tal exploração e que prepondera significativamente sobre o valor do serviço, tanto que o próprio legislador considerou as proporções percentuais razoáveis.

Desse modo, se o próprio legislador trata da execução simultânea do contrato de afretamento de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural por pessoas jurídicas vinculadas entre si, inclusive estabelecendo o limite da parcela relativa ao afretamento, que poderá chegar a 95% (§ 8º, do art. 1º da Lei nº 9.481/97), verifica-se que a presunção configurada na acusação fiscal sobressai totalmente insubsistente. A uma, porque não se pode motivar o lançamento por presunção não estabelecida em lei; a duas, porque não há ilegitimidade na contratação de afretamento na forma como pactuada; a três, porque dentro do conjunto dos contratos, independente se foi feito de forma conjunta ou separada, deveria o fiscal ter excluído da base de incidência o que efetivamente não configura a prestação de serviços. Não há motivação razoável para a interpretação a que chegou a fiscalização.

Nesse diapasão, a Coordenação Geral de Tributação (COSIT) publicou a Solução de Consulta nº 225, de 19 de agosto de 2014, antes mesmo das alterações introduzidas na Lei nº 9.481/97, pela Lei nº 13.043/2014, em que respalda o procedimento adotado pela Recorrente no que tange a liberdade das empresas na forma de montar os seus negócios e de contratação, em especial para a exploração de petróleo.

[...]

Já sob a égide das alterações introduzidas pela Lei nº 13.043/2014, foi exarada a Solução de Consulta nº 12, de 9 de fevereiro de 2015 que trata da alíquota zero de IRRF sobre os valores remetidos ao exterior a título de afretamento de plataformas semissubmersíveis, conforme se destaca a seguir:

[...]

Mais uma vez a Administração reafirma a legitimidade na bipartição dos contratos, o que corrobora a razoabilidade da forma contratual no tipo específico da atividade objeto da demanda e a indevida descaracterização dos contratos de afretamento.

Além da clara insuficiência da configuração do fato gerador da forma como inserida na acusação fiscal, até mesmo por força da existência de contratos distintos e perfeitamente hígidos, necessário se faz ainda trazer à reflexão a distinção da natureza dos contratos. Enquanto que o afretamento tem por objeto uma obrigação de dar, o contrato de prestação de serviços tem por objeto uma obrigação de fazer. Também nesse ponto encontra-se configurada a naturalidade na distinção contratual.

Importante nesse ponto trazer à colação entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Reclamação 14.290, quando do voto da Ministra Relatora Rosa Weber, traz em destaque os debates ocorridos para a aprovação da Súmula Vinculante nº 31 relativa ao ISS sobre locação de bens móveis, em que se discutiu a distinção da incidência tributária quando ocorre a locação de serviços juntamente com a prestação de serviços, em firmando entendimento de que a cobrança de forma conjunta não desnatura a distinção entre os contratos Vejamos:

[...]

No caso em exame, o contrato de afretamento não poderia ter sido tratado como um contrato único de prestação de serviços. O que a fiscalização poderia ter feito, mas não o fez, seria o arbitramento da base de cálculo, nos termos do art. 148 do CTN, para refletir apenas o vulto econômico da prestação de serviços, sem a parcela relativa ao valor do afretamento. No entanto, por entender que poderia existir potencialmente a realização do fato gerador, resolveu aferir a base tributável sobre a totalidade dos valores, sem a efetiva constatação da ocorrência do fato jurídico tributário.

Conforme bem destaca a Recorrente à fl. 16.019, as embarcações em causa – navios, navios sonda e plataformas – em razão da complexidade técnica são bens de vultoso valor e essencial ao desenvolvimento da atividade a que se destinam, representam a maior parcela do valor contratado. Nesse contexto, se cabível a unificação, seria mais lógico e coerente que o afretamento abarcasse a prestação de serviços do que o contrário como pretendeu o Fisco. Quando muito, o que caberia, caso a fiscalização tivesse comprovado atribuição irreal de preços aos contratos – o que no caso sequer se cogitou – seria eventual glosa de excesso de custo de afretamento ou tributação de parte como serviço, nada justificando ou autorizando a desqualificação do contrato de afretamento para atribuir-lhe a natureza de prestação de serviços e com isso tributá-lo integralmente como tal.

Falta à acusação fiscal elementos de prova que ratifiquem as razões que a levaram para fundamentar a tese de que todos os valores pagos de afretamento são, na verdade, prestação de serviços, afastando a alíquota zero do IRRF, conforme determinação contida no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, in verbis:

[...]

Tendo em vista o entendimento ora firmado de que no presente caso não houve a comprovação de que os contratos de afretamento se tratavam de prestação de serviços, restou prejudicada a análise concernente a não tributação dos valores pagos a beneficiários localizados em países signatários de tratados para evitar a dupla tributação.

[...]

Pertinente, ainda, citar que no interregno entre as sessões de julgamento de janeiro e fevereiro de 2019, foi proferido o acórdão n.º 3401-005.806, pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 29 de janeiro de 2019, de relatoria do Ilustre Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, dando provimento ao recurso voluntário da Petrobrás para afastar a cobrança da CIDE, em caso absolutamente idêntico ao dos presentes autos, cuja ementa segue abaixo transcrita:

Ementa(s)

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

REPETRO. BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE.

Não há qualquer ilegalidade ou artificialidade no simples fato da empresa habilitada ao REPETRO contratar, separadamente, o afretamento de plataforma e a prestação do serviço de exploração de petróleo. Se existe planejamento tributário abusivo, este deve ser plenamente demonstrado na autuação.

BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. PLANEJAMENTO ABUSIVO. BASE DE CÁLCULO.

Caso comprovada a ocorrência de um planejamento tributário abusivo, a base de cálculo do lançamento não pode exceder ao valor comprovadamente desviado, de forma simulada, de um contrato para o outro. [...]

Em vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator Designado.

Manifesto, no presente voto, as razões de divergência em relação ao voto da Cons. relatora, no que se refere ao mérito, relativo às seguintes matérias: **1.** Bipartição artificial entre os contratos coligados de afretamento e de prestação de serviços; **3.** Dolo, fraude ou simulação na modelagem contratual amparada na legislação do REPETRO alocação de todo o valor do afretamento na base de cálculo da CIDE, e; **4.** Incidência das Contribuições Sociais na Importação PIS - Importação e COFINS - Importação.

Há que se destacar, de início, que o referido voto é basicamente fundamentado em precedente do STJ que se refere a tema diverso (contratos de *swap* e de abertura de crédito), que não envolve discussão semelhante à aqui encontrada (afretamento de embarcação e prestação de serviços), e em voto vencido da Cons. Vanessa Marini Ceconello, no Acórdão 9303-008.340, o que atesta que o presente colegiado vem mantendo a mesma linha de interpretação sobre o assunto, em seu papel de Câmara uniformizadora administrativa de jurisprudência.

A lide trata de Autos de Infração para exigência de Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e de COFINS-Importação, referentes a fatos geradores de 2013, em função de pagamentos em favor de empresas estrangeiras, a título de afretamento de plataformas (embarcações/‘unidades’), navios e sondas para pesquisa/exploração de petróleo e gás, contratadas pela empresa PETROBRÁS S.A.

A Fiscalização concluiu que a bipartição dos contratos, alocando 90% dos pagamentos ao **afretamento** e somente 10% à **prestação de serviços** era artificial, pois, na realidade, tratava-se de contrato único, de prestação de serviços. No Termo de Verificação Fiscal restou assentado que, “(...) *em que pese a repartição formal em dois contratos, não há que se falar em afretamento autônomo. Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados*”.

No Acórdão recorrido, o Colegiado, em síntese, entendeu que: **i)** a bipartição da contratação dos serviços de exploração marítima de petróleo em dois contratos (de afretamento e de prestação de serviços) é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções; o fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços, configurando simulação; **ii)** ainda que exista previsão sobre a modelagem contratual na Lei 13.586/2017, houve simulação “...para transfigurar um contrato único em contrato de prestação de serviço e de afretamento”; **iii)** a concessão do regime do REPETRO não respalda, nem tampouco exige, a bipartição dos contratos de prestação de serviços técnicos relacionados à exploração de petróleo, e; **iv)** como a tese de afretamento como contratação autônoma foi afastada e ficou decidido que na verdade os contratos versam sobre prestação de serviço, não há sustentáculo jurídico para a alegação de não incidência do PIS e COFINS-Importação, pois o fato gerador está previsto no art. 3º da Lei 10.865/2004.

Segue-se, assim, na análise das três matérias trazidas a este colegiado.

1. Da bipartição artificial entre os contratos de afretamento e de prestação de serviços

Consta dos autos que, o sujeito passivo é habilitado ao regime aduaneiro especial de REPETRO e contratou, separadamente, o afretamento de plataforma e a prestação do serviço de exploração de petróleo.

Informa a Fiscalização que as contratações desses serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como de outros serviços técnicos ligados ao setor do petróleo, foram artificialmente bipartidas em dois contratos, um de **afretamento** e **outro de serviços**, tendo de um lado a contratante PETROBRÁS e, de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária. Os serviços são prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação (‘unidade’) fornecida pelo grupo econômico. A maior parte do preço pago pela PETROBRÁS é atribuída ao afretamento da “unidade” e destinada ao exterior, sem o recolhimento da CIDE-remessas, e da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços, sendo tributada na fonte.

Afirma ainda o fisco que, em que pese a repartição formal em dois contratos, não há que se falar em afretamento autônomo. Nos contratos examinados, o fornecimento da ‘unidade’ é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. As contratadas são

empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, que assumem direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária, dividindo receitas e custos segundo a sua conveniência, ou segundo a conveniência da contratante.

São identificadas, nos citados contratos, as seguintes características (aqui mencionadas apenas as consideradas como mais relevantes): *i)* o contrato de afretamento declara-se vinculado a contrato de prestação de serviços assinado, na mesma data; *ii)* a fretadora figura como cossegurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços; *iii)* no contrato de afretamento a prestadora de serviços assina, como solidariamente responsável com a contratada (fretadora); *iv)* há cláusula no contrato de afretamento informando que a responsabilidade pela operação, movimentação e administração da ‘unidade’ ficará sob controle e comando exclusivo da fretadora ou de seus prepostos; *v)* a rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento; *vi)* no Anexo do contrato de afretamento há a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela contratada (fretadora), em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da ‘unidade’, tais como: Superintendente de Perfuração, Sondador, Assistente de Sondador, etc.; *vii)* há cláusula no contrato prevendo que, no caso de despejo de petróleo, óleo e outros resíduos no mar, a responsabilidade conjunta recai sobre a fretadora MODEC INC. e sobre a interveniente (e prestadora de serviços) MODEC SERVIÇOS; *viii)* a tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora; e *ix)* há confusão entre os contratos de afretamento e de serviços, visto que o contrato de prestação de serviços contém diversas disposições sobre o fornecimento da plataforma.

No caso, a contratante (PETROBRÁS) tem ciência da relação entre as contratadas e de sua atuação conjunta no desempenho dos contratos, sendo a intenção nitidamente firmar contrato de prestação de serviços com o menor impacto tributário. Como visto, a empresa estrangeira e a empresa nacional atuam sempre de forma conjunta, interdependente e com responsabilidade compartilhada.

Pelo que se verifica nos autos, restou comprovado que o “contrato de afretamento” vincula-se ao de “prestação de serviço”, demonstrando a ‘amarração’ entre as empresas prestadoras de serviço e as fretadoras. Conclui-se, então, que não se pode atribuir os pagamentos a simples afretamento, visto que o fornecimento da ‘unidade’ é parte integrante e indissociável dos serviços contratados.

Assim, o que aqui se expõe extrapola a mera discussão sobre a possibilidade ou não de bipartição contratual, pois houve efetiva análise da situação, no recorrido, e descaracterização da bipartição, no caso.

E foi por conta desse cenário que se concluiu, ao meu sentir corretamente, que a realidade fática na execução destes contratos, é a de que a operação, corresponde a prestação de serviços de sondagem e perfuração, com uso de sonda da contratada, pois o fornecimento da ‘unidade’ é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

As características das cláusulas dos contratos apontadas pela Fiscalização levam à conclusão de que os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos de afretamento não poderiam ser atribuídos, exclusivamente, ao aluguel das unidades porque a sua utilização era parte integrante indissociável aos serviços contratados. Os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras correspondiam, de fato, à remuneração pelos serviços de perfuração e produção de petróleo prestados, causa econômica última da contratação.

Isso não implica, enfatize-se, a descaracterização formal de um contrato, ou sua invalidade perante as partes, mas apenas da oposição/restrição de seus efeitos frente à Administração Tributária, diante da realidade detectada, e do artificialismo da bipartição. Não está o Fisco a alterar conceitos de direito privado, presentes na legislação civil, mas, exatamente a aplicar tais conceitos à realidade evidenciada, e que não corresponde à formalmente descrita. Portanto, não houve desrespeito aos institutos próprios do direito privado, ou ao direito de livre iniciativa ou exercício de atividade econômica, mas apenas a busca pela definição da verdadeira natureza dos pagamentos realizados pela empresa no exterior para **imputar os efeitos tributários** decorrentes de tal pagamento. Não há, repita-se, imputação de invalidade formal de contratos privados, mas apenas a observação da realidade da operação para atribuição de efeitos tributários.

Nessa mesma linha há julgados deste CARF, tendo no polo passivo o mesmo contribuinte, v.g. o Acórdão 3302-004.754, de 26/09/2017, de relatoria do *Conselheiro José Fernandes do Nascimento*, onde se assenta que “(...) *a substância prevalece sobre a forma, uma vez que para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal contida nos instrumentos contratuais*” (grifo nosso). Naquele caso, segundo os fatos comprovados nos autos, o único contrato existente foi o de prestação de serviços de exploração, produção e perfuração de poços de petróleo, embora, formalmente, tenham sido firmados dois contratos, um de afretamento da sonda de perfuração e outro de prestação de serviços, bipartidos com o único propósito de evitar a incidência tributária. Se o fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos necessários, é parte integrante e indissociável do real contrato prestação dos serviços sujeitam-se à incidência das Contribuições sociais. Tal acórdão teve o resultado mantido nesta Câmara Superior, no que se refere à bipartição artificial, tendo em vista que o tema sequer foi admitido a debate, no julgamento do Acórdão 9303-012.906.

Ainda na mesma toada, o exemplo trazido pelo *Conselheiro Alexandre Kern* (que, antes de julgador, teve experiência no ramo petrolífero), em excerto de voto de sua lavra, cujo teor também acompanhamos, no julgamento do Acórdão 3403-002.702, de 29/01/2014, onde se afirma que as ‘unidades’ são fornecidas justamente porque não há como prestar o serviço sem elas, e que bastaria, no caso, um contrato único de prestação de serviços, o que, aliás, é exatamente o modelo de contratação para a perfuração e produção de petróleo em terra, e que a empresa do ramo petrolífero, “(...) *A Petrobrás, em terra, não se dá ao trabalho de contratar o aluguel de uma sonda de perfuração de terra - SPT e, simultaneamente, contratar a prestação do serviço, pois ilógico, desnecessário, antieconômico*”. E complementa, em raciocínio absolutamente aplicável ao presente caso: “(...) *E, se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a Petrobrás insistisse nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que os mesmos (sic) fossem operados por terceiros*”. Tal acórdão também teve o resultado mantido nesta Câmara Superior, no que se refere à bipartição artificial, tendo igualmente o tema sequer sido admitido a debate, no julgamento do Acórdão 9303-004.314.

Registre-se e endosse-se ainda o rol de conclusões apontadas pelo Cons. *Andrada Márcio Canuto Natal* no Acórdão 9303-008.340 (exatamente o mesmo do qual a relatora extrai o voto vencido da Cons. Vanessa Marini Cecconello), quanto à precariedade do modelo de contratação da PETROBRÁS, **i)** quanto ao aspecto temporal: revela-se a simultaneidade da celebração dos pares de contratos; **ii)** a interdependência das partes contratantes é nota característica: a prestadora dos serviços nacional é controlada pela “fretadora” estrangeira; **iii)**

ausência de coerência: a PETROBRAS não reproduz o modelo de contratação bipartida, *mutatis mutandis*, nas suas operações terrestres; **iv)** deslocamento da base tributável para o exterior: a Petrobrás atribui ao contrato de afretamento, celebrado com a empresa estrangeira, 90% do valor total da causa dos contratos (a exploração dos poços de petróleo) e, **v)** montagem jurídica: a bipartição de contrato que tem causa unitária - a exploração de poços de petróleo - é artificial e despropositada.

Adicione-se, por fim, que esse posicionamento em relação à artificialidade da bipartição é assentado neste colegiado, inclusive em processos nos quais figura o mesmo contribuinte. A título exemplificativo, registre-se que os dois paradigmas de divergência apresentados na peça recursal em relação ao tema (Acórdãos 3401-005.806 e 3401-005.920) forma recentemente submetidos a esta Câmara, e reformados em relação ao tema da bipartição contratual.

O primeiro (Acórdão 3401-005.806) foi revisto, por maioria, exatamente em relação à matéria aqui discutida, pelo Acórdão 9303-013.713 (processo 16682.723011/2015-64, do mesmo sujeito passivo), de relatoria do Cons. Valcir Gassen, em março de 2023.

E o segundo (Acórdão 3401-005.920) foi igualmente reformado, por maioria, também em relação à matéria aqui discutida, pelo Acórdão 9303-013.716 (processo 16682.722934/2015-07), tendo como relator designado o Cons. Valcir Gassen, em março de 2023.

Assim, pelos fundamentos expostos, e em homenagem à segurança jurídica, e ao posicionamento assentado deste colegiado sobre o tema, deve ser negado provimento ao recurso para a matéria.

2. Do suposto amparo na legislação do REPETRO e da ocorrência de simulação

Não há disposição na legislação que rege o REPETRO que obrigue a bipartição contratual. E nem disposição que a proíba expressamente. Portanto, a bipartição, desde que espelhe a realidade da operação, não é, por si, condenada.

Como exposto no tópico anterior, nem o fisco e nem o julgador, em momento algum, entenderam pela impossibilidade, em abstrato, de uma bipartição contratual, mas simplesmente identificaram que, no caso em análise, tal bipartição é artificial, diante da realidade constatada.

Os paradigmas apresentados pelo contribuinte para comprovar a divergência, nesse tema, são os mesmos relativos ao assunto analisado no item 1 deste voto, cabendo recordar que foram ambos os acórdãos paradigmas reformados por esta Câmara Superior, na sessão de março de 2023.

Em adição, a alteração promovida pelo art. 106 da Lei 13.043/2014, no § 2º do art. 1º da Lei 9.481/1997 estabeleceu, para fins de redução a zero da alíquota do IRRF, o percentual máximo de 80% (oitenta por cento) atribuídos aos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e

manutenção de poços. Posteriormente, os percentuais máximos foram ajustados pela Lei 13.586/2017, prevendo que o percentual de afretamento passaria a ser de 65% (sessenta cinco por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços.

Embora tais percentuais não se apliquem, por disposição legal, ao caso presente, há que se reconhecer que operam como endosso da argumentação pela artificialidade, percebida pelo próprio legislador brasileiro quanto aos percentuais de repartição dos contratos de afretamento e serviços, nos percentuais de 90% e 10%.

Afora os precedentes já citados no tópico anterior, essa matéria restou ainda bem analisada no voto vencedor do **Acórdão 3402-005.849**, de 27/11/2018, relatado pelo *Cons. Rodrigo Mineiro Fernandes*, que entendeu que essa mesma empresa, com idêntico artificialismo contratual, praticou clara simulação, ligada à causa do negócio jurídico:

“(…) A repartição dos contratos revela-se artificial, com a constatação de que os valores pagos às empresas estrangeiras, a título de afretamento, corresponderam, de fato, a remuneração pela prestação de serviços, **configurando uma única contratação**.

A situação constatada enquadra-se, de forma clara, no conceito de simulação, ligado à causa do negócio jurídico. É cristalino o fato que o negócio aparente (dois contratos) é divergente do negócio real (única contratação de fato). A causa típica do negócio (contratação para pesquisa e exploração de petróleo e gás, com o fornecimento da unidade) diverge da causa aparente, que artificialmente repartiu a contratação através de um contrato autônomo de afretamento. Nesse caso, haveria um vício na causa, pois as partes usaram determinada estrutura negocial (contratos bipartidos) para atingir um resultado prático, que não correspondeu à causa típica do negócio posto em prática. Destaca-se, mais uma vez, que a única contratação existente seria de pesquisa e exploração de petróleo e gás, sendo o fornecimento da unidade apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. (...)”

O entendimento acima encontra abrigo na doutrina do professor Marciano Seabra de Godoi, que assim analisou a questão da simulação como vício na causa do negócio jurídico:

“O conceito de simulação é, no âmbito do próprio direito civil brasileiro, bastante controverso. Ainda que nem sempre deixem isso explícito, diversos autores definem e aplicam o conceito de simulação com base numa visão causalista. A causa dos negócios jurídicos pode ser definida como o “fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo”.

A causa é portanto o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico. Orlando Gomes inclusive promove uma classificação dos negócios jurídicos com base nas causas típicas de cada um deles (a cada negócio “corresponde causa específica que o distingue dos outros tipos”): o seguro é por exemplo um negócio jurídico cuja causa é a “prevenção de riscos”, ao passo que o contrato de sociedade tem como causa uma associação de interesses, compondo a categoria dos “negócios associativos”.

Fixado esse conceito de causa dos negócios jurídicos, como encarar a figura da simulação? Na simulação há um vício na causa, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doador um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando Gomes sobre a simulação relativa, “ao lado do contrato

simulado há um contrato dissimulado, que disfarça sua verdadeira causa” - destacamos.

Os autores causalistas ressaltam que na simulação não há propriamente um vício do consentimento (como no erro ou no dolo), pois as partes consciente e deliberadamente emitem um ato de vontade. O que ocorre é que o ato simulado não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes da simulação. Por isso diversos autores vêem na simulação uma “divergência consciente entre a intenção prática e a causa típica do negócio”. O espanhol Federico de Castro y Bravo sustenta que a natureza específica da simulação não é a de “uma declaração vazia de vontade”, mas a de uma “declaração em desacordo com o objetivo proposto [pelas partes], ou, o que é o mesmo, uma declaração com causa falsa” (...).

A situação apurada nos autos também não diverge do conceito civilista de simulação, previsto no §1º do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil):

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - Aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - Contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - Os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

No caso, não havia contrato autônomo real de afretamento, mas apenas uma única contratação de pesquisa e exploração de petróleo e gás, com o fornecimento da unidade. Dessa forma, a pessoa a quem foi conferido o direito no contrato de afretamento foi diversa daquela que efetivamente se conferiu, configurando a simulação conforme o Código Civil.

No presente caso a própria bipartição dos contratos, no percentual de 90/10 já se revela artificial, configurando a simulação praticada. A própria contratante dos serviços determinou a repartição dos contratos em duas, delimitando que, do valor global a ser desembolsado pela companhia estatal, 90% (noventa por cento) seria destinado ao fretamento e 10% para a remuneração da prestação de serviços. Portanto, a artificialidade da repartição dos contratos foi um ato consciente e intencional da recorrente, configurando o intuito doloso da simulação praticada” (*grifo nosso*).

Pelo exposto, e em reforço ao que já dispusemos no tópico anterior, temos que resta caracterizada a ocorrência de simulação, uma vez que o objeto do negócio aparente (dois contratos) é divergente do negócio real (única contratação de fato). A causa típica do negócio (contratação para pesquisa e exploração de petróleo e gás, com o fornecimento da unidade) diverge da causa aparente, que artificialmente repartiu a contratação através de um contrato autônomo de afretamento.

Nesse caso, há vício na causa (simulada), pois as partes usaram determinada estrutura negocial (contratos bipartidos) para atingir um resultado prático que não correspondeu à causa típica do negócio posto em prática.

O tema é igualmente assentado nesta Câmara Superior no sentido aqui exposto, cabendo referenciar os mesmos precedentes do tópico anterior, pelo que se nega provimento, nesse aspecto.

3. Da incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação

Também no última tema a divergência foi calcada nos acórdãos paradigmas 3401-005.806 e 3401-005.920, recentemente submetidos a esta Câmara, e reformados.

Quanto à alegada impossibilidade da inclusão de todo o valor do afretamento na base de cálculo das contribuições, a segregação contratual foi considerada artificial, e portanto, há que se desconsiderar o contrato de afretamento para incluir todo o valor desse contrato na base de cálculo das referidas contribuições, que incidem na importação de serviços.

Em verdade, esse tratamento é consequência lógica do decidido nos demais tópicos, e, por isso, todos os paradigmas colacionados foram revertidos nesta Câmara Superior, em raciocínio que guarda coerência interna.

Sobre a incidência das referidas contribuições, cabe transcrever os esclarecimentos que refletem o posicionamento já assentado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, externados no já citado voto vencedor que figura no **Acórdão nº 9303-008.340**, de 20/03/2019:

“A possibilidade jurídica de bipartição de contratos de afretamento e de prestação de serviços e de sua execução simultânea jamais esteve em questão. Ainda que fosse essa a matéria da divergência a ser solucionada, não me parece que a melhor exegese dos dispositivos referidos pela Relatora permita a conclusão a que chegou, sobretudo diante da exceção estabelecida no § 12 do mesmo art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, introduzido pela Lei nº 13.586, de 28 de dezembro de 2017:

(...)

§ 12. A aplicação dos percentuais estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo, **não acarreta a alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento** ou aluguel para fins de incidência da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (Cide) de que trata a Lei nº. 10.168, de 2000, **e da Contribuição para o PIS/Pasep - Importação** de Produtos Estrangeiros ou Serviços **e da Cofins - Importação**, de que trata a Lei no 10.865, de abril de 2004. **(Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017) (grifo nosso)**

Como se vê, a Lei 13.586/2017, e sua exposição de motivos, fazem questão de esclarecer que os percentuais estabelecidos, assim como os anteriormente fixados, são limitados à aplicação de alíquota zero para o IRRF, não acarretando alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência **da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação**, agregando ainda que:

“Disso, há que se concluir que: **a) nos casos de contratos de afretamento de embarcação estrangeira vinculados a contratos de prestação de serviços, incumbe ao Fisco, mediante solicitação de informações à empresa, apurar se a proporção da remuneração pactuada entre os distintos contratos, entre outros aspectos, reflete a realidade da operação, efetuando, em caso negativo, o lançamento correspondente**, no que se refere aos tributos federais incidentes (e.g., **Contribuição para o PIS/PASEP, inclusive importação, COFINS, inclusive importação, CIDE e IRRF**); **b) a partir de 01/01/2015, para o IRRF, o legislador, na Lei nº 13.043, de 2014, estabeleceu limites percentuais a partir dos quais sequer é necessária apuração de eventual desproporção, por parte do Fisco. Tais percentuais, referentes ao IRRF, foram alterados a partir de 01/01/2018, conforme Lei nº 13.586, de 2017; e c) a edição da Leis nº 13.043, de 2014, e da Lei nº 13.586, de 2017, não trata de tributos diversos do IRRF,**

nem impede a Fiscalização de apurar se a proporção da remuneração pactuada entre os distintos contratos, entre outros aspectos, reflete a realidade da operação.

Tais observações se prestam para confirmar a impossibilidade de aplicação dos percentuais fictícios estabelecidos das disposições legais supervenientes às espécies tributárias distintas de IRRF, e, por outro, para revelar que as conclusões a que chegou a Relatora, no sentido de que a legislação superveniente teria reconhecido "...a normalidade da contratação simultânea de empresas vinculadas de afretamento de embarcação destinada à prospecção e exploração de petróleo, e de prestação de serviços relacionados à prospecção de petróleo e gás", não têm amparo na própria legislação".
(grifo nosso)

Cabe esclarecer que, se o art. 1º da Lei 9.481/1997 cria a ficção jurídica de uma série de fatores materiais que efetivamente influenciam no custo do afretamento de embarcação destinada à prospecção e exploração de petróleo, e de prestação de serviços relacionados à prospecção de petróleo e gás, os contratos terão seus custos distribuídos segundo os percentuais fixados nos §§ 2º, 9º e 11 daquele artigo, **para fins de incidência de IRRF**, mas **essa ficção jurídica não desnatura a materialidade dos contratos que forem celebrados, sendo cabível portanto a investigação de sua natureza**, exatamente o que ocorreu no caso em concreto.

Neste caso, recorde-se, reúne a fiscalização toda situação fática que culmina na hipótese de incidência das contribuições (Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação), **instituídas pela Lei 10.865/2004**), ao dar efeitos tributários diversos daquele esperado e desejado pelo contribuinte, ao considerar não apenas os aspectos formais e aparentes da operação, mas a essência (a realidade) dos atos praticados, de modo documentado e fundamentado.

Como o fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável dos serviços contratados, os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos ditos de 'afretamento' estão sujeitos à incidência das contribuições, nos moldes do estabelecido na Lei 10.865/2004.

E, como a tese de 'afretamento' restou afastada nesses autos e ficou decidido que na verdade os contratos versam sobre **prestação de serviço**, não tem sustentáculo jurídico a alegação de não incidência das contribuições, diante da concreta ocorrência do fato gerador referido na Lei 10.865/2004 (importação de serviços do exterior). Conforme o disposto na referida lei, os serviços atingidos pelas contribuições são prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses (art. 1º, § 1º): "***i) executados no País; ou ii) executados no exterior, cujo resultado se verifique no País***" (grifo nosso).

No mesmo comando legal, verifica-se que o fato gerador das contribuições é: "***i) a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou ii) o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado***" (grifo nosso).

Portanto, os serviços contratados, prestados à empresa PETROBRAS, sujeitam-se à incidência das contribuições aqui analisadas, incidentes sobre o montante pago a título de 'afretamento', como parte integrante e indissociável dos serviços prestados pelo grupo econômico contratado pela empresa, não cabendo aparas ao lançamento fiscal nesse aspecto, em relação ao qual cabe negativa de provimento ao recurso.

Conclusão

Pelo exposto, voto, no mérito, por **negar provimento ao recurso especial interposto pelo Contribuinte.**

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan